

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 7. juunil 2018(1)

Kohtuasi C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus, Portugal))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Teenuse osutamine tasu eest – Maksustamisele mittekuuluva kahjuhüvitise eristamine maksustatavatest teenustest, mida osutatakse „hüvitise“ maksmise eest

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus käsitlema küsimust, kuidas tuleb käibemaksuga maksustamise seisukohast eristada (maksustatava) teenuse eest tasumist varalise kahju hüvitamisest (seega toimingust, mida ei maksustata).

2. Vaidluse taust on see, et käibemaksualaste õigusnormide alusel ei maksustata mitte kõiki maksukohustuslasele tehtavaid makseid, vaid ainult makseid kauba müümise või teenuse osutamise eest. Kuidas tuleb aga käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitleda olukorda, kus lepingu alusel tuleb maksta teatav hüvitis, kuigi kõigi seniste teenuste osutamine on lõpetatud, seega teenuseid enam ei osutata? Mille eest klient sellisel juhul maksab? Kas see on sellisel juhul endiselt tasu kauba või teenuse eest?

3. Sarnastele küsimustele, mis puudutavad niinimetatud hüvitist olukorras, kus asjaomane teenus on jäetud kasutamata, on Euroopa Kohus oma otsustes kohtuasjades *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(2) ning *Air France-KLM* ja *Hop!Brit-Air*(3) juba vastanud. Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlus annab Euroopa Kohtule võimaluse viidatud kohtupraktikat edasi arendada.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õiguse valdkonnas moodustab käesoleva kohtuasja raamistiku nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(4) (käibemaksudirektiiv, edaspidi „direktiiv 2006/112“).

5. Nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab järgmist:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid: [...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb; [...]“.

6. Artikkel 73 on muu hulgas sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

B. Portugali õigus

7. Portugali õigusesse võeti direktiivi 2006/112 asjakohased sätted üle Portugali käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) artikli 1 lõike 1 punktiga a ja artikli 16 lõikega 1 nende käesolevas kohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis.

III. Põhikohtuasi

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (edaspidi „MEO“ või „kaebaja“) on aktsiaselts, mille põhitegevusala on telekommunikatsioonivõrkude ja ?taristu rajamine, projekteerimine, ehitamine, juhtimine ja käitamine, samuti telekommunikatsiooniteenuste ja telekommunikatsioonisignaali edastamise ja levitamise teenuste osutamine.

9. Teenuste (telekommunikatsioon, internetiühendus, tele- ja multimeedialevi) osutamine MEO poolt nõuab keerukat taristut, mille rajamine ja hooldamine eeldab suuri inimkapitali- ja materjaliinvesteeringuid. Teenuste osutamiseks vajaliku investeeringu väärtusest lähtudes määrab MEO kindlaks (minimaalse) lepingute arvu, mis tuleb sõlmida selleks, et saavutada oma äri tasuvust.

10. Oma tegevuses sõlmib MEO oma klientidega telekommunikatsiooni-, internetiühenduse, tele- ja multimeedialevi teenuste lepinguid. Mõnes lepingus, mille MEO on klientidega sõlminud, on ette nähtud kohustus, et klient jääb teatavaks miinimumajaks lepinguga seotuks ja sellega seoses pakutakse talle teatavaid kampaaniatingimusi, nagu peamiselt soodsamad ettenähtud kuutasud.

11. Need lepingud sisaldavad tingimusi, mille kohaselt on klient kohustatud maksma summa (ilma käibemaksuta), mis vastab kuutasu ja nimetatud perioodi lõpuni jäänud kuude arvu korrutisele (edaspidi „hüvitis“), juhul kui teenuste osutamine lõpetatakse enne lepingus kokku lepitud püsikliendiperioodi lõppu MEO algatusel kliendist oleneval põhjusel, eelkõige seetõttu, et klient jätab maksmata lepingu alusel tasumisele kuuluva kuutasu.

12. Lepingu rikkumise korral kliendi poolt teavitab MEO teda algul vajadusest võlgnetavad summad tasuda ja hoiatab, et maksmata jätmise korral lõpetab ta lepingus ette nähtud teenuste

osutamise ja nõuab vastavat hüvitist püsikliendiperioodi nõude rikkumise eest, nagu on lepingus ette nähtud.

13. Kui klient pärast seda teatamist võlgnetavaid summasid ära ei maksa, lõpetab MEO lepingus kokku lepitud teenuste osutamise lõplikult. Seejärel nõuab MEO hüvitist, mida ta peab võlgnetavaks ja mis lepingu kohaselt vastab „kuutasu ja perioodi lõpuni jäänud kuude arvu korrutisele“.

14. Enamik MEO klientidest eelistab hüvitise nõudmise riski arvestades lepingutingimusi täita, säilitades lepingusuhet minimaalse kehtivusaja vältel. Kaebaja arvestas kuutasude pealt sel ajal, kui klient lepingut täitis, käibemaksu, mille ta maksis nõuetekohaselt riigile.

15. Teenuse osutamise lõpetamise korral esitab MEO lepingut rikkunud klientidele vastavad arved nõutud hüvitise summas ilma käibemaksuta ja sõnaselge märkega „Käibemaksuga ei maksustata“. Lepingu rikkumise juhtudel makstakse tegelikult ära vaid väike osa nõutavatest summadest.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (maksu- ja tolliameti üksus, mis tegeleb suurte maksukohustuslastega) viis MEO suhtes läbi revisjoni. Selle käigus selgus, et MEO ei olnud tasunud käibemaksu klientidelt 2012. aastal sisse nõutud hüvitiste pealt.

17. MEO märkis põhjenduseks eelkõige seda, et vaidlusalused hüvitised ei ole käibemaksuga maksustatavad. Seejuures tugineb MEO eelkõige prof dr Englisch'i (Münsteri ülikool, Saksamaa) ekspertarvamusele, mille MEO temalt tellis. Lisaks ei ole maksu arvestamine tarvilik CIVA artiklis 78 ette nähtud erinevaid maksu sissenõudmise skeeme arvesse võttes ja Autoridade Tributária (maksuamet) on tasumisele kuuluvat maksu arvestanud alusetult, kuna sisse nõutud summad juba sisaldasid käibemaksu.

18. Maksuamet nende väidetega ei nõustunud. Lepingu rikkumise eest tehtud hüvitise maksed kuuluvad tasumisele tasu maksmise vastutuse alusel, mis on teenuse saajal, mitte aga hüvitisena teenuseosutajale tekitatud kahju eest. Seetõttu kuuluvad need hüvitised saamata jäänud tulu mõiste alla ja on sellisena käibemaksuga maksustatavad. Sama väidab ta sissenõutava maksu suuruse arvutamise kohta, mistõttu ta jätab korrigeerimise suuruseks 1 812 195,35 eurot.

19. MEO esitas selle peale vaide. Vaie jäeti vaideotsusega rahuldamata. Otsuse peale, millega vaie jäeti rahuldamata, esitas kaebaja 23. detsembril 2015 veel ühe vaide, mille kohta ettenähtud tähtajaks otsust ei tehtud. Seepeale pöördus MEO 20. mail 2016 Tribunal Arbitral Tributáriosse (vahekohus maksuasjades, Portugal; edaspidi ka „eelotsusetaotluse esitanud kohus“).

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

20. Tribunal Arbitral Tributário (vahekohus maksuasjades, Portugal) esitas 8. jaanuari 2017. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 22. mail 2017, Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 64 lõiget 1, artikli 66 punkti a ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et telekommunikatsiooniettevõtja (televisioon, internet, mobiilsidevõrk ja püsivõrk) peab maksma käibemaksu eelnevalt kindlaks määratud summa pealt, mida ta nõuab oma klientidelt – lepingu teatava kestuse (püsikliendiperiood) kohustusega lepingu lõpetamise korral kliendist oleneval põhjusel enne selle perioodi lõppu – summas, mis võrdub kliendi lepingulise baaskuutasu ja püsikliendiperioodi lõpuni jäänud kuude arvu korrutisega, olukorras, kus nimetatud summas arve esitamise ajal – ja olenemata sellest, kas arvel märgitud summa tegelikult laekub – on ettevõtja teenuste osutamise juba lõpetanud, kui:

a) arvel märgitud summa on mõeldud leppetrahvina selleks, et klient ei rikuks püsikliendiperioodi nõuet, mida ta on kohustunud täitma, ja selleks, et hüvitada ettevõtjale püsikliendiperioodi nõude täitmata jätmisega tekitatud kahju – põhiliselt saamata jäänud tulu näol, mida ettevõtja oleks saanud, kui leping oleks kestnud perioodi lõpuni, kokkulepitud soodustariifide, seadmete käsutusse andmise või muude tasuta või soodushinnaga pakkumiste eest, või reklaami- ja klientide püüdmise kulude näol;

b) hangitud püsikliendiperioodiga lepingud annavad nende hankijatele suuremat tasu kui ilma püsikliendiperioodita lepingud, mille nad on sõlminud, kui mõlemal juhul (st püsikliendiperioodiga või ilma selleta lepingutes) arvutatakse tasu sõlmitud lepingutes kindlaksmääratud kuutasu suuruse põhjal;

c) arvesummat võib liikmesriigi õiguses kvalifitseerida leppetrahviks?

2. Kas vastust esimesele küsimusele võib muuta see, kui selle küsimuse ühes või mitmes punktis nimetatud olukorda ei esine?“

21. Euroopa Kohtu menetluses esitasid MEO, Portugali Vabariik, Iiri Vabariik ja Euroopa Komisjon kirjalikud seisukohad ja osalesid – kõik peale Iiri Vabariigi – 26. aprillil 2018 toimunud kohtuistungil.

V. Hinnang

A. Eelotsuse küsimuse vastuvõetavus ja tõlgendamine

22. Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, on Tribunal Arbitral Tributário (vahekohus maksuasjades, Portugal) kohus ELTL artikli 267 tähenduses, mistõttu tal on õigus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.⁽⁵⁾

23. Mis puudutab Portugali Vabariigi arvamust, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu väited on spekulatiivsed, siis ei saa sellega nõustuda. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus.⁽⁶⁾

24. Käesoleval juhul ei ole see vähimalgi määral nii. Pigem esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus just nimelt küsimuse selle kohta, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ja kohaldada seda lepingus kindlaks määratud hüvitise suhtes. See küsimus on

kahtlemata vastuvõetav.

25. Siiski on asjakohane väga pikka eelotsuse küsimust veidi täpsustada. Sisuliselt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas seda, kui (nüüdseks endine) klient maksab MEO?le hüvitist, tuleb pidada tasuks teenuse eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

26. See on küsitav, sest seni lepingu alusel osutatud teenused lõpetati, mistõttu ei osuta MEO enam teenust. Teisest küljest on aga tasumisele kuuluva hüvitise summa sama suur kui esialgu kokku lepitud netosumma teenuse osutamise eest, selleks et klient ei rikuks nõuet, mis puudutab lepingu kokkulepitud kestust.

27. Niisiis tuleb selgitada, kas hüvitis, mida klient on kohustatud maksma, puudutab „ainult“ MEO rahalise kahju korvamist või on siiski tasu maksustatava teenuse eest, mida MEO kliendile osutab.

B. Õiguslik hinnang

1. Tasu maksmine kaubatarne või teenuse eest

28. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga ainult teatavaid tehinguid, mis on ammendavalt loetletud. Seejuures on mõlemad peamised maksustatavad teokoosseisud kindlaks määratud direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja c. Sellele vastavalt maksustatakse kaubatarneid ja teenuste osutamine liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, käibemaksuga siis, kui kaubatarneid tehakse ja teenuseid osutatakse tasu eest. Käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu (kaubatarne või teenus).(7)

29. Vastupidi sellele tuleneb ainuüksi juba direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c sõnastusest, et ainult raha maksmine (see tähendab tasu maksmine) ei too veel kaasa saaja maksukohustust, seda isegi juhul, kui ta on maksukohustuslane. Ta peab olema tarninud kaupa või osutanud teenust, mille eest talle tasu makstakse.(8)

30. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et sellele saab jaatavalt vastata üksnes siis, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu eraldiseisva teenuse eest, mida osutati sellise õigussuhte raames, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid.(9)

31. Väljaspool sellist õigussuhet tehtavad maksed, mida tuleb üldise tarbimismaksu olemuse tõttu siiski mõista laialt, ei too kaasa maksustatavat käivet. Seetõttu ei ole tegemist tasu eest osutatava teenusega, kui ettevõtjale küll makstakse raha, aga maksja ei maksnud seda tarbitava kasu eest (see tähendab kaubatarne või teenuse eest), vaid muudel põhjustel (nt kaastundest(10)).

32. Sama seisukoht kehtib juhul, kui makse ainult hüvitab ettevõtja rahalist kahju nagu viivis (varaline kahju kui refinantseerimiskahju hilinevad makse(11) tõttu) või olukord, kus korvatakse lepingu täitmatajätmise tõttu saamata jäänud tulu(12). Kõigil neil juhtudel makstakse küll raha, aga mitte ettevõtja kaubatarne või teenuse osutamise eest, vaid kaubatarne tegemata jätmise või teenuse osutamata jätmisest tingitud rahaliste tagajärgede heastamiseks.

33. Lõppkokkuvõttes kasutatakse neil juhtudel raha majandusliku kahju (rahalise kahju) hüvitamiseks. Nii-öelda raha eest on mittedoorituse(13) eest maksmise prototüüp („raha ei kõlba süüa“(14)). Sellega on samaväärne rahalise kahju hüvitamine (nagu nt saamata jäänud tulu

või viivitusest tingitud kahju hüvitamine), sest ka sel juhul ei looda tarbitavat kasu, vaid tegemist on üksnes sellega, et makstakse asjakohast hüvitist raha saamise võimaluse takistamise eest.

34. Seevastu ei ole tähtis, kuidas käsitletakse kokkulepitud hüvitise maksmist siseriiklikus õiguses. See, kas seda tuleb käsitada deliktilise kahjuhüvitise või leppetrahvina, või seda nimetatakse kahjuhüvitiseks, muuks hüvitiseks või tasuks, ei ole – nagu komisjon ja Portugal kohtuistungil ka rõhutasid – käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtis. Hinnang sellele, kas tasu makstakse kaubatarne või teenuse osutamise eest, on liidu õiguse küsimus, mille lahendamisel ei tule arvestada liikmesriigi õigust.(15)

2. Euroopa Kohtu praktika sarnaste „hüvitiste“ kohta

35. Seetõttu tuleb niinimetatud hüvitiste, muude hüvitiste või kahjuhüvitiste korral alati selgitada, miks ja mille eest raha maksti, selleks et hinnata, kas tegemist on kaubatarnega või teenuse osutamisega tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses.

36. Kohtuotsuses *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* hindas Euroopa Kohus küsimust, mis puudutas hotelliomanikule kindlasummalise hüvitise (nn käsiraha) maksmist sellest tekkinud kahju eest, et klient taganes lepingust. Taoline hüvitis ei kujuta endast vastutasu teenuse eest ega kuulu käibemaksuga maksustatava summa hulka.(16) Kuna käsiraha maksmine ei kujuta endast majutusettevõtte jaoks tegelikku vastutasu kliendile osutatud autonoomse ja eraldiseisva teenuse eest ning teiseks kuna kliendi loobumisel on käsiraha endale jätmise eesmärk heastada lepingu täitmatajätmisest tulenevaid tagajärgi, siis tuleb tõdeda, et käsiraha maksmine ega selle endale jätmine ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse.(17)

37. Kohtuotsuses *Air France-KLM ja Hop!Brit-Air* otsustas Euroopa Kohus seevastu, et lennuettevõtja ei saa väita, et hind, mille maksis lennule ilmumata jäänud reisija ja mis jääb lennuettevõtjale, on lepinguline hüvitis, mida ei maksustata käibemaksuga, kuna selle eesmärk on hüvitada lennuettevõtjale tekitatud kahju.(18)

38. Euroopa Kohus märkis põhjenduseks peamiselt seda, et esiteks on lennule ilmumata jäänud reisija makstud hind täielikus vastavuses täishinnaga. Teiseks, niipea kui klient on maksnud piletihinna ja lennuettevõtja kinnitab, et talle on koht kinni pandud, on müük toimunud ja lõplik. Lisaks jätavad lennuettevõtjad endale õiguse müüa kasutamata jäetud teenus edasi teisele reisijale, ilma et neil oleks kohustust hüvitada selle hinda esialgsele reisijale. Sellest tulenevalt oleks hüvitise maksmine kahju puudumise korral põhjendamatu.(19) Seega tuleb nentida, et lennuettevõtjatele jääva summa eesmärk ei ole hüvitada kahju, mis olevat neile tekitatud reisija lennule ilmumata jäämise tõttu, vaid see on tasu ja jääb tasuks isegi siis, kui reisija transporditeenust ei kasutanud.(20)

39. Käesoleva kohtuasja asjaolud jäävad mõlema eespool viidatud kohtuotsuse vahepeale. Ühest küljest on selge, et olukorras, kus MEO katkestas ühenduse, ei osuta ta lepingut rikkunud kliendile enam teenust. Seda rõhutab eelkõige MEO. Teisest küljest on aga makstav rahasumma sama suur kui algul lepingus kokku lepitud netosumma teenuse osutamise eest. Seda märgivad eelkõige komisjon, Iirimaa ja Portugal.

40. Erinevalt mõlemast eespool viidatud kohtuotsusest osutati käesoleval juhul siiski kliendile tasu eest asjaomaseid teenuseid, kusjuures lepingu ülesütlemine toob kaasa täiendavad – lepinguga ette nähtud – kulud. Sellega seoses ei ole – erinevalt MEO seisukohast – siiski tähtis, et leping on nüüd lõppenud. Ka summad, mida makstakse pärast lepingu lõppemist, võivad veel olla seotud teenustega, mida tuleb osutada varasema lepingu põhjal.

41. Pealegi peaks rahalise kahju hüvitamine saamata jäänud tulu ulatuses olema üldjuhul alati

väiksem kui kokkulepitud netosumma, sest tasuvus ei ole tõenäoliselt sama suur kui kokkulepitud (neto)tasu. Üldjuhul põhjustab teenuse osutamine teatavaid kulusid, mis selle osutamata jätmise korral ära langevad. Nii ei ole käesoleval juhul nt vaja kanda hooldus- ja halduskulusid seonduvalt lepingut „rikkunud“ klientidega. Sellisel juhul ei saa rääkida kindlasummalisest – nagu arvas kohtuistungil MEO – kahjuhüvitisest. See, miks maksab klient, kes on teenust kasutanud 24 kuud, ja klient, kes sai teenust selle lõpetamise tõttu kasutada nt ainult 18 kuud, sama suure summa, aga käibemaksuga maksustamise osas tuleb neid kohelda erinevalt, on – nagu märkisid kohtuistungil komisjon ja Portugal – seetõttu igal juhul küsitav.

3. Võimalikud lahendused konkreetsel juhul

42. Eeltoodut arvestades on minu hinnangul võimalikud ainult kaks mõeldavat lahendust. Üks võimalus on see, et kokkulepitud hüvitis hõlmab siiski MEO saamata jäänud tulu ja sellega hüvitatakse vastav varaline kahju rahas. Siis tuleb seda pidada toiminguks, mis ei kuulu maksustamisele.

43. Teise võimaluse kohaselt tuleb kokkulepitud hüvitist pidada majanduslikus mõttes osaks MEO poolt osutatavate spetsiaalsete teenuste eest makstavast koguhinnast, mis üksnes makseviisi järgi jaotati igakuisteks makseteks (nagu teatav liik osamakseid) ja muutub maksekohustuse rikkumise korral maksmata osas kohe sissenõutavaks.

44. Minu hinnangul, millega nõustuvad ka komisjon, Portugal ja Iirimaa, on viimane käsitusviis õige. Esiteks on endiselt ebaselge, millist kahju hüvitatakse kindla summaga, kui väidetav kahju on sama suur kui teenuse osutamise hind. Teiseks on pärast kõnesoleva lepingu lõppemist kindlaks määratud summa, mille MEO saab lepingu minimaalse kestuse jooksul, olenemata teenuse osutamise tegelikust kestusest. Seega puudub aga – nagu komisjon kohtuistungil õigesti märkis – kahju, mis tuleneb lepingu ennetähtaegsest lõpetamisest. MEO saab sama suure (neto)summa nagu lepingu täitmise korral. Nagu Euroopa Kohus on aga varem sedastanud, oleks „hüvitise maksmine kahju puudumise korral põhjendamatu“. (21)

45. Selle järelduse kasuks räägib ka MEO lepingulise ülesehituse majanduslik analüüs. Euroopa Kohus ise tunnustab majandusliku tegelikkuse tähtsust käibemaksualastes õigusnormides. (22)

46. Sellise majandusliku käsitusviisi puhul on – millega nõustuvad komisjon, Portugal ja Iirimaa – kokku lepitud kindel hind, mis on lepinguga ette nähtud minimaalne tasu. Selles osas ei ole käibemaksuga maksustamise seisukohast vahet, kas klient maksab internetiühenduse eest lepingu minimaalse 24-kuulise kestuse ajal iga kuu 100 eurot ja peab maksma iga kuu 100 eurot ka siis, kui ta kolib enne lepingu kehtivuse lõppemist mujale (kokku 2400 eurot). Tulemus oleks sama, kui ta maksaks kohe 2400 eurot ja saaks selle eest õiguse kasutada internetiühendust 24 kuud, juhul kui ta elukohta ei vaheta. Mõlemal juhul seondub lepingusumma (2400 eurot) teatava teenusega (internetiühendus), mille maht ei ole kindel. Viimati nimetatud olukord esineb lõppkokkuvõttes ka iga muu paketi hinna puhul.

47. Käesoleval juhul on teadmata ainult kasutamise ajaline kestus, mitte aga vastusooritus teenuse eest. Lõppkokkuvõttes saab MEO minimaalse kestusega sõlmitud lepingute raames alati vähemalt sama suure summa, olenemata sellest, kui pika aja jooksul ta tegelikult teenust osutab.

48. Selles mõttes tuleb kõnealust hüvitist pidada majanduslikus mõttes vaid viimaseks makseks seniste igakuiste maksete hulgas. See on samamoodi kui eelnenud maksed ainult tasu juba osutatud teenuste eest.

49. Samuti on see majanduslik käsitus kooskõlas tingimuse mõtte ja eesmärgiga, mis

eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul seisneb selles, et takistada kliente lõpetamast igakuiste „osamaksete“ tasumist. Paketihinna veel maksmata osamaksete kohe sissenõutavaks muutumine avaldab igal juhul sellist mõju. Lõppkokkuvõttes on tegemist teatavat laadi leppetrahviga, mis ei puuduta (ülejäänud) hinna (tasu direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses) suurust, vaid sissenõutavust. Lepingu rikkumise tõttu peab klient tasuma veel maksmata summa kohe, selle asemel, et maksta teenuse senise kasutamise eest osamaksetena. Nagu aga Portugal õigesti märkis, ei muuda makseviisi (kohe või jaotatult mitme kuu peale) teenuse olemust.

50. Sama kehtib erinevate hüvitiste kohta, mida saavad lepingu vahendajad. See, kuidas tuleb käibemaksuga maksustamise seisukohast hinnata MEO ja kliendi vahelist teenuse osutamise õigussuhet, ei saa oleneda sellest, millised on lepingute alusel MEO ja kolmandate isikute vahelised suhted. Kõrgem vahendustasu annab tunnistust ainult sellest, et minimaalse kokkulepitud kestusega lepingute puhul saab MEO küllap suuremat tulu, sest sellega on tagatud teatav minimaalne hind osutatavate teenuste eest ja see kinnitab käesoleva olukorra eespool kirjeldatud majanduslikku käsitust.

51. Järelikult on tegemist teenuse osutamisega tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

4. Käibemaksusumma arvutamine ja suurus

52. Kuivõrd eelotsusetaotlusest nähtub, et enamikul juhtudel jäetakse käesolevas kohtuasjas kõne all olev hüvitis maksmata ja on ilmne, et maksuamet arvutas käibemaksu nii, et lisas selle veel maksmata summale, siis näib asjakohane anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule veel kaks tarvilikku juhust.

53. Esiteks tuleb tasumisele kuuluv käibemaks kokkulepitud või laekunud summadest (käesoleval juhul kokkulepitud hüvitis) alati maha arvata. See tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 73 ja artikli 78 punkti a selgest sõnastusest. Sellele vastavalt on maksustatav väärtus kogu summa, mille teenuse osutaja on saanud või saab, välja arvatud käibemaks.

54. Teiseks on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et maksukohustuslasest ettevõtja tegutseb „üksnes“ maksukogujana riigile,(23) sest käibemaks on kaudne tarbijamaks, mille tasub lõpptarbijaja.(24) Seepärast on Euroopa Kohus mitmel korral märkinud ka seda, et „maksuameti poolt võetava maksu maksubaas ei või ületada lõpptarbijaja poolt tegelikult makstud tasu, mille alusel on arvutatud käibemaks, mille ta lõpuks tasuma peab.“(25) Seetõttu ei pea lõpptarbijaja juhul, kui ta ettevõtjale tasu ei maksa, sisuliselt ka käibemaksu tasuma.

55. Seetõttu tuleb ettevõtja maksukohutust vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 90 kohustuslikus korras(26) korrigeerida, kui on piisavalt kindel, et tema lepingupartner jätab makse tegemata. See, millistel asjaoludel saab seda piisava kindlusega eeldada, on faktiküsimus, mille hindamisel peab liikmesriigi kohus arvestama ühest küljest maksukohustuslase põhiõigusi ja proportsionaalsuse põhimõtet ning teisest küljest riigi huvi tõhusa maksustamise vastu.

VI. Ettepanek

56. Eeltoodud arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus, Portugal)) eelotsusetaotlusele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et eelnevalt kindlaks määratud summa maksmine lepingu lõpetamise korral toob kaasa käibemaksu tasumise

kohustuse, kui makset tuleb pidada tasuks osutatud teenuse eest ja see ei piirdu varalise kahju hüvitamisega.

2. Eespool esitatud tõlgenduse korral ei ole tähtis, et püsikliendiperioodiga lepingute vahendaja saab suuremat tasu kui ilma püsikliendiperioodita lepingute puhul. Samuti ei ole tähtis, et asjaomast summat tuleb liikmesriigi õiguse alusel pidada leppetrahviks.

1 Algkeel: saksa.

2 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus (C?277/05, EU:C:2007:440).

3 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841).

4 ELT 2006, L 347, lk 1.

5 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, punktid 23–34).

6 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Cruz & Companhia (C?341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32); 30. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Pfleger jt (C?390/12, EU:C:2014:281, punkt 26); 22. juuni 2010. aasta kohtuotsus Melki ja Abdeli (C?188/10 ja C?189/10, EU:C:2010:363, punkt 27) ning 22. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Canal Satélite Digital (C?390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

7 Vt nt 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23) ning 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C?283/06 ja C?312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai“).

8 Nii sõnaselgelt ka 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 18).

9 Vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 19); 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punkt 34); 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 39) ja 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

10 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 17) – „subjektiivsetel põhjustel“.

11 1. juuli 1982. aasta kohtuotsus BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punkt 8).

12 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 35).

13 Käibemaksuga maksustamise seisukohast on raha ainult vahend tarbitava kasu (tarbekaubad) saamiseks, mitte kasu iseenesest. Erandi moodustab ainult meenemüntide omandamine, mille puhul ei ole enam esiplaanil nende nominaalväärtus, vaid kogumisväärtus.

14 See on osa *cree*-indiaanlaste ennustusest, mis kogu pikkuses on sõnastatud nii: „Alles siis, kui viimane puu on maha raiutud, viimane jõgi saastatud ning viimane kala püütud, suudate te päriselt mõista, et raha ei kõlba süüa“.

- 15 Liidu õiguse mõistete autonoomse tõlgendamise kohta vt nt 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus Nordea Pankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532, punkt 22); 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792, punkt 26) ja 4. mai 2006. aasta kohtuotsus Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289, punkt 38).
- 16 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 32), vt selle kohta seoses viivisega ka 1. juuli 1982. aasta kohtuotsus BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punktid 8–11).
- 17 Nii sõnaselgelt 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 35).
- 18 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841, punkt 29).
- 19 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841, punktid 32 ja 33).
- 20 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841, punkt 34).
- 21 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841, punkt 34).
- 22 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punktid 48 ja 49); vt ka kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas Saudaçoř (C?174/14, EU:C:2015:430, punkt 55).
- 23 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21); vt ka kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).
- 24 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19) ja 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulic? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ning 9. detsembri 2011. aasta kohtumäärus Connoisseur Belgium (C?69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).
- 25 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), analoogilised ka 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C?427/98, EU:C:2002:581, punkt 30) ja 16. jaanuari 2003. aasta kohtuotsus Yorkshire Co-operatives (C?398/99, EU:C:2003:20, punkt 19), samuti kohtujurist Léger'i ettepanek kohtuasjas MyTravel (C?291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).
- 26 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 jj) ning kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 27).